



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21-4-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 762

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **23-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατοίκου οδός, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Π. Φαλήρου επί της με αρ. πρωτ./2019 αίτησης μερικής ανάκλησης - τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Γλυφάδας.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου (05/12/2019) απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου η υπ' αριθμ. /2019 αίτηση μερικής ανάκλησης – τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, με τις οποίες ζητούσε να διαταχθεί νέα εκκαθάριση της οικείας δήλωσης ως προς τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος και την οφειλόμενη εισφορά αλληλεγγύης αφού αφαιρεθεί από το δηλωθέν ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες τα έξοδα παράστασης που της έχουν καταβληθεί ως δικαστικός λειτουργός (Αντιπρόεδρος του ΣτΕ) για το εν λόγω έτος, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.452,00€ (121,00€ X 12 μήνες) και να της επιστραφούν εντόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, ο αναλογούν φόρος εισοδήματος καθώς και η αναλογούσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης διότι όπως έχει παγίως κριθεί δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα.

Η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά να γίνει δεκτή η αίτηση μερικής ανάκλησης-τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μόνο ως προς τα έξοδα παράστασης που της έχουν καταβληθεί για το υπό κρίση έτος, καθώς όπως έχει παγίως κριθεί δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, επικαλούμενη τις με αρ. ad hoc αποφάσεις 2804/2017 Διοικητικού Πρωτοδικείου, 3559/2017 Διοικητικού Πρωτοδικείου οι οποίες αφορούν την αποζημίωση εξόδων παράστασης ποσού 1.452,00€ που είχε λάβει κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη 2015 και 2013 καθώς και τις αποφάσεις 371/2013, 3042/2013, 3963/2011, 4738/2010, 313/2009, 596/2008, 1122/2007, 1170/2006 κλπ. των διοικητικών δικαστηρίων οι οποίες αφορούν αποζημίωση εξόδων παραστάσεως δικαστικού λειτουργού διαφόρων οικονομικών ετών.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του **Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)** ορίζεται ότι: *«Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου

λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1172/14-11-2017 Εγκύκλιο Διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του [άρθρου 19](#) του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης», διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 19](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα (παρ.2). Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ.3).

2.Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 36](#) του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε το αίτημα περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 την **4-9-2019** και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς αυτό, οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. Α περ. 6 του άρθρου 30 του Ν. 3205/2003** (όπως η περ. 6 τροποποιήθηκε από 1-8-2012 με το άρθρο 86 παρ. 6 του Ν.4307/2014,ΦΕΚ Α 246/15.11.2014) «Α. Πέρα από το βασικό μισθό του προηγούμενου άρθρου παρέχονται και τα εξής **Επιδόματα, παροχές και αποζημιώσεις, κατά μήνα: 1 ... 6. Αποζημίωση εξόδων παράστασης**

στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους, οριζόμενη κατά βαθμό ως εξής: Πρόεδρος Σ.τ.Ε. και αντίστοιχοι διακόσια σαράντα δύο ευρώ και ογδόντα οκτώ λεπτά (242,88 ευρώ). Αντιπρόεδρος Σ.τ.Ε. και αντίστοιχοι εκατόν εξήντα ένα ευρώ και ενενήντα δύο λεπτά (161,92 ευρώ). Σύμβουλος Επικρατείας και αντίστοιχοι εκατόν είκοσι ένα ευρώ και σαράντα τέσσερα λεπτά (121,44 ευρώ). Η αποζημίωση αυτή δεν παρέχεται σε δικαστικούς λειτουργούς που δεν φέρουν τους ανωτέρω βαθμούς, ανεξαρτήτως της τυχόν μισθολογικής εξομοίωσης προς αυτούς».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 4 παρ. 1 του προΐσχύοντος μέχρι και 31-12-2013 Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994)** ορίζεται ότι «Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20-51». Περαιτέρω στο άρθρο 45 παρ. 1 του ίδιου κώδικα ορίζεται ότι : «Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και, γενικά, κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013)**, ο οποίος κατ' άρθρο 72 παρ. 1 αυτού ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη από 1/01/2014 και μετά, ορίζεται: « 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου». Σύμφωνα δε με τη διάταξη της **παρ. 3 περ. γ του άρθρου 12 του ίδιου κώδικα** με τίτλο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις «3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: α).. γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου».

Τέλος, σύμφωνα με τη **διάταξη του άρθρου 14 του ίδιου κώδικα** με τίτλο απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της

επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του, και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά. γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου, ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα, η) οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως, ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και ια) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλλήλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητας του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο.

2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο: α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα. β) Η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη. γ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου και σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου, καθώς και σε ανάπηρους ειρηνικής περιόδου, στρατιωτικούς γενικά, που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους «ή τις οικογένειες τους. δ) Το εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες. ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%). στ) Το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ. στους δικαιούχους άνεργους, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει ετησίως τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. ζ) Το

επίδομα κοινωνικής αλληλεγγύης συνταξιούχων (Ε.Κ.Α.Σ.) που καταβάλλεται στους δικαιούχους.

η) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους αναγνωρισμένους πολιτικούς πρόσφυγες, σε αυτούς που διαμένουν προσωρινά στην Ελλάδα για ανθρωπιστικούς λόγους και σε όσους έχουν υποβάλει αίτηση για αναγνώριση προσφυγικής ιδιότητας, η οποία βρίσκεται στο στάδιο εξέτασης από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη, από φορείς που υλοποιούν προγράμματα παροχής οικονομικής ενίσχυσης των προσφύγων, τα οποία χρηματοδοτούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

θ) το επίδομα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλεται με τη μορφή πτητικού, καταδυτικού, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, της Ελληνικής Αστυνομίας, της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας και του Λιμενικού Σώματος, καθώς και η ειδική αποζημίωση που καταβάλλεται στο ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό και τα πληρώματα ασθενοφόρων του Ε.Κ.Α.Β. που εκτελούν διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή Α` Βοηθειών, κατά ποσοστό εξήντα πέντε τοις εκατό (65%). ι) Οι αμοιβές που καταβάλλει η Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών (V.D.M.F.K.) στα μέλη της ζωγράφους με το πόδι και το στόμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αποκλειστικά για την εργασία της ζωγραφικής που αμείβεται από την ως άνω Ένωση με συνάλλαγμα».

Επειδή στην εισηγητική έκθεση του **νόμου Ν.3205/2003**, όσο και του προϊσχύοντος **νόμου 2521/1997** με τον οποίο είχε χορηγηθεί ανάλογη παροχή που κατ' ουσίαν αντικαταστάθηκε από την επίμαχη παροχή, δεν παρατίθεται ιδιαίτερη εισήγηση ως προς την θέσπιση της συγκεκριμένης διάταξης, ώστε να μπορεί κατ' αρχήν να προσδιορισθεί, εάν κατά νόμο προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο μισθωτός για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί.

Εν τούτοις, από το γεγονός ότι: α) η συγκεκριμένη παροχή χορηγείται αποκλειστικά στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους και κατά τη ρητή διατύπωση του νόμου δεν παρέχεται σε δικαστικούς λειτουργούς που δεν φέρουν τους ανωτέρω βαθμούς, ανεξαρτήτως της τυχόν μισθολογικής εξομοίωσης προς αυτούς, β) κατά την κοινή πείρα, τα πρόσωπα που κατέχουν τους ανωτέρω αναφερόμενους βαθμούς απαιτείται να υποβάλλονται σε πρόσθετες δαπάνες προκειμένου να ανταποκριθούν στο θεσμικό ρόλο τον οποίο επιτελούν, καθώς από τη θέση και το βαθμό που κατέχουν απορρέουν αυξημένες κοινωνικές και άλλες υποχρεώσεις (βλ. ΕιδΔικ 20/2006, ΔΔΙΚΗ 2007, σελ. 508) και γ) αντίστοιχες παροχές με την ίδια ονομασία που έχουν χορηγηθεί με άλλες διατάξεις για την απασχόληση σε θέσεις με ανάλογα αυξημένες υποχρεώσεις, ρητά προβλέπεται ότι χορηγούνται

λόγω των πρόσθετων δαπανών που υποβάλλονται κατά το χρονικό διάστημα που κατέχουν τις θέσεις αυτές (βλ. ενδεικτικά Ν. 2530/1997, με τη διάταξη του άρθ. 13 περ. ζ' του οποίου χορηγήθηκε αποζημίωση για έξοδα παράστασης στους Πρυτάνεις και στους Προέδρους των Τμημάτων των ΑΕ και στην αιτιολογική έκθεση του οποίου αναφέρεται ότι σκοπός χορήγησης της εν λόγω παροχής είναι η κάλυψη δαπανών), παρέπεται ότι η επίμαχη παροχή από τη φύση της και τον σκοπό χορήγησής της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού, αλλά προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται οι κατά νόμο δικαιούχοι της εν λόγω παροχής, για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί και έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα (βλ. Ελ. Σ. Τμ. II 550/2000, σκ. VI).

Επειδή με πάγια νομολογία του ΣτΕ, έχει κριθεί ότι, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1, 2 και 4 και του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος σε συνδυασμό και με τις διατάξεις άρθ. 4 παρ. 1 του προΐσχύοντος ΚΦΕ (Ν. 2238/1994), κάθε παροχή, που καταβάλλεται στο μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ) και, κατά το νόμο ή από τη φύση της, προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός. Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί, η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, που αναφέρονται στα εδάφια α' - ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ΚΦΕ (Ν. 2238/1994) και οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή των μη θεωρουμένων ως εισόδημα παροχών, δεν αποκλείει το νομοθέτη να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, ούτε την κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων, ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, δηλαδή φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της (βλ. ΣτΕ 1907/2013, 2514-2519/2012, 670/2012 7μ., 3150/1999 7μ. κλπ).

Επειδή η προσφεύγουσα με την κατάθεση της παρούσας, προσκομίζει και επικαλείται, προς ανάλογη εφαρμογή, την με αρ. 3559/2017 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών-Τμήμα 16^ο Μονομελές καθώς και την με αρ. Α2804/2017 Απόφαση του Διοικητικού πρωτοδικείου Πειραιά-Τμήμα 4^ο Μονομελές με τις οποίες έγιναν δεκτές οι ασκηθείσες από την προσφεύγουσα δικαστικές προσφυγές με τις οποίες ζητούσε, μεταξύ άλλων, τη μη υπαγωγή στο

φόρο εισοδήματος του ποσού που είχε λάβει ως αποζημίωση εξόδων παράστασης κατά τα οικονομικά έτη 2013 και 2015 αντιστοίχως. Με τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το ποσό που έλαβε η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2013 και 2014 ως αποζημίωση εξόδων παράστασης σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. Α περ. 6 του ν. 3205/2003, δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, όπως αυτά προσδιορίζονται στα άρθρα 4 παρ.1 και 45 του Κ.Φ.Ε., αλλά έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα καθόσον προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται για την άσκηση του λειτουργήματός της και συνεπώς δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή με την ΠΟΛ.1045/2018 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2017*», ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Άρθρο 6

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

1..5. Αμοιβές που καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, ημερήσια αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης (περ. α' και β' παρ. 1 άρθ. 14 ν. 4172/2013), επίδομα βιβλιοθήκης, δεν αποστέλλονται κατά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων καθόσον οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται προκειμένου να αποζημιωθεί ο υπάλληλος για τα έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό της υπηρεσίας του. Ομοίως, δεν αποστέλλεται αρχείο, για το επίδομα που χορηγείται στους δικαστικούς λειτουργούς προκειμένου για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους (παρ. 3 άρθ. 30 ν. 3205/2003).

Συνεπώς, ενόψει των ανωτέρω και εφόσον η επίμαχη παροχή από τη φύση της και το σκοπό χορήγησής της, αντικρίζει πραγματικές δαπάνες, στις οποίες υποβάλλονται τα πρόσωπα στα οποία χορηγείται λόγω της θέσης την οποία κατέχουν, και έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα για την κάλυψη των εν λόγω δαπανών, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και υπό το καθεστώς των διατάξεων του άρθρου 7 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), όπως και των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 του προϊσχύοντος ΚΦΕ (Ν. 2238/1994) και ως εκ τούτου δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή με το με αρ. ΔΕΑΦ 107818 ΕΞ 2018 έγγραφο του Τμήματος Α' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, διευκρινίστηκε ότι οι αμοιβές που καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν αποζημιώσεις για έξοδα που πραγματοποίησε ο υπάλληλος για λογαριασμό της υπηρεσίας του, όπως έξοδα διαμονής και σίτισης, ημερήσια αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης (περ. α' και β' [παρ. 1 άρθ. 14](#) ν. [4172/2013](#)), επίδομα βιβλιοθήκης, οι οποίες δεν αποστέλλονται κατά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων όπως προβλέπεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 6 της [ΠΟΛ.1045/2018](#) (ΦΕΚ Β' 881/13-03-2018) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, δεν συμπεριλαμβάνονται ούτε στην έντυπη μορφή της βεβαίωσης αποδοχών. Ομοίως, δεν συμπεριλαμβάνεται στην έντυπη μορφή της βεβαίωσης αποδοχών και το επίδομα που χορηγείται στους δικαστικούς λειτουργούς για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους (παρ. 3 άρθ. 30 ν. 3205/2003).

Επειδή, με το **άρ. 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152)**, ορίστηκαν τα ακόλουθα: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου [...]. 3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής [...]. 4. α) Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου [...] με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε. β) Για τον υπολογισμό της εισφοράς εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο [...] 5. [...] β) Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου βεβαιώνεται αυτή [...]».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του ν. 4305/2014, η Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 επιβάλλεται και στα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 με μειωμένους τους

συντελεστές των περιπτώσεων α' , β' , γ' , δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού κατά τριάντα τοις εκατό (30%).

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 112 του ν. 4387/2016, με τις οποίες ενσωματώθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/2011 στις διατάξεις του **άρθρου 43Α του ν.4172/2013** και οι οποίες έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα, ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό. ...»

Επειδή, οι προαναφερόμενες διατάξεις, όμως, αναφέρονται αποκλειστικώς σε «εισόδημα» κατά την έννοια του προϊσχύοντος και του νέου Κ.Φ.Ε., και δεν καταλαμβάνει, ως εκ τούτου, την προαναφερθείσα, αποζημιωτικού, κατά τα προεκτεθέντα, χαρακτήρα, αποζημίωση για έξοδα παράστασης στα οποία υποβάλλονται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους ως δικαστικοί λειτουργού. Ως εκ τούτου, η παροχή αυτή δεν συνιστά εισόδημα, επί του οποίου είναι νόμιμη η επιβολή της κατ' άρθρο 29 του ν. 3986/2011 και ήδη της κατ' αρθ. 43^Α ν. 4174/2013 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (πρβλ. Σ.τ.Ε. 4203/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013**: *«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»*

Επειδή, με τις διατάξεις των **παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013**: *«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την*

παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 16 του άρ. 72 του ν. 4174/2013**: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων **2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014)** απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο : «*Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...*».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, **οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους**. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή η προσφεύγουσα με την από 4-9-2019 αίτηση μερικής ανάκλησης – τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, αιτείται τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης αφού αφαιρεθεί από το ποσό που αφορά αμοιβή για μισθωτές υπηρεσίες, τα έξοδα παράστασης που τις έχουν καταβληθεί για το υπό κρίση έτος, ήτοι ποσό ύψους 1.452,00€ (121,00€ X 12 μήνες) και να της επιστραφούν νομιμοτόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, ο αναλογούν φόρος εισοδήματος και η αναλογούσα εισφορά αλληλεγγύης. Με την κατάθεση της παρούσας η προσφεύγουσα προσκομίζει, εκτός των ετήσιων βεβαιώσεων αποδοχών βάσει των οποίων συμπληρώθηκαν οι αντίστοιχοι κωδ. 302, 660 & 618 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και μηνιαίες Υπηρεσιακές βεβαιώσεις αποδοχών στις οποίες αναλύονται οι καταβληθείσες αποδοχές για τους μήνες Ιανουάριο έως Δεκέμβριο 2017 στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα παράστασης ύψους 121,00€ για κάθε μήνα.

Επειδή ωστόσο, από τις άνω προσκομισθείσες ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών, δεν προκύπτει εάν συμπεριλαμβάνεται το επικαλούμενο ποσό αποζημίωσης λόγω εξόδων παράστασης ύψους 1.452,00€ (121,00€ X 12 μήνες) στα καταβληθέντα, εντός του έτους, ποσά αποδοχών, είτε στο σκέλος των αμοιβών που φορολογούνται είτε στο σκέλος των αμοιβών που απαλλάσσονται από το φόρο ή δε θεωρούνται εισόδημα ή φορολογούνται αυτοτελώς. Ούτε άλλωστε προκύπτει εάν συμπεριελήφθη κατά την υποβολή από τον εργοδότη του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών σύμφωνα με τα προβλεπόμενα της προαναφερόμενης ΠΟΛ. 1045/2018 Απόφασης.

Επειδή, ενόψει των άνω διατάξεων, νομολογιακών θέσεων και δικαστικών αποφάσεων, οι προβαλλόμενοι με την παρούσα ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να γίνουν δεκτοί ως νόμω βάσιμοι και, κατ' ακολουθίαν, να γίνει επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και να της επιστραφεί σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό του φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στο ποσό των εξόδων παράστασης της **παρ. Α περ. 6 του άρθρου 30 του Ν. 3205/2003** που καταβλήθηκε στο έτος 2017, εφόσον προσκομισθεί σχετική **νέα βεβαίωση** από τον εκκαθαριστή των αποδοχών της για το εν λόγω έτος από τη οποία να προκύπτει ότι το επικαλούμενο ποσό συμπεριελήφθη στις καταβληθείσες και φορολογητέες αμοιβές από μισθωτή εργασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό/23-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:..... και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Π. Φαλήρου επί της με αρ. πρωτ./2019 αίτησης μερικής ανάκλησης - τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης αυτής σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.